

И. В. Ханова

СУБЪЕКТЫ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Обязанность платить установленные законом налоги и сборы закреплена Конституцией Российской Федерации. Уклонение от их уплаты нарушает права и охраняемые законом интересы граждан, общества и государства в целом, а значит, является общественно опасным и может рассматриваться в качестве налогового, административного правонарушения или преступления. Наказание, грядущее за просрочку либо полное уклонение от внесения в соответствующий бюджет обязательной суммы налога, зависит как от размера ущерба, причиненного бюджетной системе России, так и от типа налогоплательщика. В силу разнообразия налоговых правоотношений не все налогоплательщики могут выступать субъектами налоговых преступлений, поэтому субъект налогового преступления — один из наиболее сложных элементов состава, требующий точного, безошибочного установления. Проблематика установления субъекта налогового преступления прежде всего связана с определением свойственных ему полномочий, от реализации которых полностью зависит выполнение объективной стороны преступления. В настоящей статье рассматриваются признаки налогоплательщиков, позволяющие при наличии на то законных оснований субъектами налоговых преступлений.

Ключевые слова: налоги, сборы, налоговые преступления, субъект преступления, налоговый агент, законный представитель, уголовная ответственность.

I. V. Khanova

SUBJECTS ENGAGED IN TAX-RELATED CRIMES

The obligation to pay statutory taxes and duties enshrined in the Constitution of the Russian Federation. The tax evasion violates the rights and legitimate interests of citizens, society and the state as a whole, and therefore constitutes a public threat and may be considered as a tax, an administrative offense or crime. Punishment coming for the delay or complete avoidance of inclusion in the budget of the compulsory amount of tax depends on the amount of damage caused to the budget system of Russia, and the type of taxpayer. Owing to the varied tax legal not all taxpayers can be the subjects of tax crimes. Therefore, the subject of a tax crime is one of the most difficult elements that require accurate, error-free establishment. The issue of establishing the subject of a tax crime is primarily associated with the establishment of the powers that define it, the implementation of which depends entirely on the execution of the objective side of the crime. This article examines the characteristics of taxpayers, allowing to recognize them in the presence of a legitimate reason by the subjects of tax crimes.

Key words: taxes, fees, tax crime, subject of crime, tax agent, legal representative, criminal liability.

В статье 57 Конституции Российской Федерации указано, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы, причем эта обязанность распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования, так как налог является необходимым условием существования государства. Конституционный Суд Российской Федерации установил, что налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, поскольку иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а

также государства [1, п. 3].

Налоговая нагрузка, возложенная государством на субъектов предпринимательской деятельности и физических лиц, в настоящее время достаточно велика. Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ) обязывает указанных лиц уплачивать федеральные, региональные и местные налоги и сборы. Всего их насчитывается порядка 14 без учета специальных налоговых режимов, поэтому неудивительно, что в период сложного экономического развития общества, многие из указанных лиц умышленно уклоняются от уплаты налогов и сборов. Согласно оценке, проведенной Финансовым университетом по заказу Правительства Российской Федерации, российский

бюджет в 2016 г. недополучил 1,4 трлн руб., что на 246,9 млрд руб. больше, чем в предыдущем году. Более всего возросла недоимка по налогу на прибыль в консолидированный (34 %) и федеральный (37 %) бюджет [2].

В связи со значительным количеством случаев уклонения от уплаты налогов и сборов под угрозой оказывается финансовая безопасность Российской Федерации, поэтому такую важность приобретают государственные меры, особенно уголовно-правовые, призванные противодействовать данному негативному явлению.

Поскольку невыплаченные налоги пагубно сказываются на государственной казне и социальных выплатах, производимых из нее, уклонение от уплаты налогов является общественно опасным действием и может рассматриваться в качестве налогового, административного правонарушения или преступления, причем привлечение к ответственности возможно параллельно по нормам НК РФ и Уголовного кодекса Российской Федерации (далее — УК РФ) или Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях. Характер нарушения в основном зависит от тяжести проступка, а в большинстве случаев от суммы ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации. Так, налогоплательщик может быть привлечен к уголовной ответственности, если не уплатит налоги в крупном или особо крупном размере в связи с непредставлением налоговой декларации или иных документов либо включением в них ложной информации.

Во всех перечисленных случаях за нарушения налогового законодательства наказываются налогоплательщики.

Согласно ст. 19 НК РФ налогоплательщиками, плательщиками сборов и страховых взносов признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, на которых возложена обязанность вносить в соответствующий бюджет предусмотренные законом налоги, сборы и страховые взносы.

От типа налогоплательщика зависит и наказание, грядущее за просрочку либо полное уклонение от внесения в соответствующий бюджет обязательной суммы налога. Не все налогоплательщики могут выступать субъектами налоговых преступлений, предусмотренных УК РФ. В связи с этим возникает вопрос: кто же выступает субъектом налогового преступления, а кто считается виновным лишь в совершении правонарушения.

Согласно ст. 107 НК РФ за совершение налогового правонарушения ответственность могут нести как физические, так и юридические лица.

Важной особенностью налогового преступления является то, что ответственность за его совершение может быть возложена только на физических лиц.

Действующее уголовное законодательство к числу налоговых преступлений относит: уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст. 198 УК РФ), уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ст. 199 УК РФ), неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ) и сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов (ст. 199.2 УК РФ).

Верховный Суд Российской Федерации понимает субъект рассматриваемого преступления как специальный, добавляя к общим признакам (вменяемости и возрасту уголовной ответственности) обязанность исчислять и уплачивать в соответствующий бюджет налоги и (или) сборы, а также предоставлять в налоговые органы налоговую декларацию и иные документы, необходимые для осуществления налогового контроля, что является обязательным [3, п. 6]. Тем не менее, так как за нарушение налогового законодательства ответственность несут налогоплательщики, под физическими лицами необходимо понимать граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства, фактически находящихся на территории России не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев — налоговых резидентов, а также иных лиц, получающих доходы от источников, находящихся в Российской Федерации [4, ст. 207]. К их числу отнесены индивидуальные предприниматели и главы крестьянских (фермерских) хозяйств.

Физические лица свои права и обязанности в налоговых правоотношениях могут осуществлять как лично, так и через законного или уполномоченного представителя. Законными представителями налогоплательщика — физического лица — согласно ст. 27 НК РФ признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации, например родители, усыновители, опекуны, попечители. Уполномоченными же представителями признаются физические и юридические лица, действующие от имени доверителя на основании доверенности, удостоверенной нотариально или в установленном законом порядке. Так могут ли такие представители выступать в качестве субъекта рассматриваемого преступления? Ответы юристов на данный вопрос вовсе не однозначны. Одни ученые, например А. П. Зрелов, М. В. Краснов, Н. Ф. Семенова, Ф. Н. Цветков, категорично не

допускают возможности привлечения представителей физических лиц к уголовной ответственности по ст. 198 УК РФ, поскольку сами представители не являются налогоплательщиками, которые лично должны исполнять обязанность по уплате налога. Другие, например В. А. Ковалев, А. В. Пиров, считают, что по указанной причине не могут являться субъектами преступления только уполномоченные представители физического лица, а законные представители должны быть привлечены к уголовной ответственности в случаях, если они обязаны были действовать за налогоплательщика, который лично не может исполнять возложенные на него налоговым законодательством обязательства [5].

Позиция второй группы ученых представляется наиболее обоснованной, так как некоторые лица, признаваемые в силу закона налогоплательщиками, например дети, недееспособные или ограниченно дееспособные лица, лишены возможности лично участвовать в налоговых правоотношениях, следовательно, бремя платить налоги за таких лиц перекладывается на плечи их законных представителей, которые в свою очередь обязаны соблюдать требования налогового законодательства и в случае допущения деяния, предусмотренного ст. 198 УК РФ, должны быть привлечены к уголовной ответственности. Однако с учетом специфического гражданско-правового статуса лиц, находящихся под опекой законных представителей, невозможности извлечения ими доходов в больших размерах, а также диспозиции ст. 198 УК РФ, устанавливающей, что уголовно наказуемым является уклонение от уплаты налогов (сборов, страховых взносов) путем непредставления налоговой декларации или иных обязательных документов либо включения в них заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, практическая реализация данного утверждения невозможна, о чем свидетельствует и отсутствие судебной практики.

Необходимо отметить, что действительно не имеется оснований для привлечения уполномоченных представителей к уголовной ответственности по ст. 198 УК РФ, поскольку они действуют от имени физического лица, исполняя его волю, и лично не связаны с налоговыми обязательствами своего доверителя. Соответственно, субъектом уклонения от уплаты налогов и (или сборов) с физических лиц в таком случае должен выступать лично налогоплательщик. Аналогичной позиции придерживаются и правоприменители. Так, К. Г. Самедов, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя, имея умысел на уклонение от

уплаты налогов и желая избежать наступления уголовной ответственности, заключил с ООО «...» договор на предоставление ему на возмездной основе услуги по составлению и отправке налоговой отчетности. На протяжении 2012, 2013 и 2014 гг. на основании сообщаемых К. Г. Самедовым данных об осуществляемой им предпринимательской деятельности и полученных в отчетные периоды доходах сотрудница ООО «...» К. составляла налоговые декларации и направляла их по телекоммуникационным каналам связи в Межрайонную инспекцию ФНС России №... по Республике Башкортостан. В результате К. Г. Самедов уклонился от уплаты различных видов налогов в общей сумме 2 478 644 руб. 04 коп. В ходе проведения предварительного следствия было установлено, что К. Г. Самедов умышленно представлял своему уполномоченному представителю для составления отчетности заведомо ложные сведения, не осведомляя его о своих преступных намерениях. Приговором Октябрьского районного суда г. Уфы Республики Башкортостан К. Г. Самедов был признан виновным в совершении преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 98 УК РФ [9].

Вместе с тем вряд ли налогоплательщик будет считаться субъектом преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, если он был введен в заблуждение уполномоченным представителем, неправильно составившим налоговую декларацию или иные отчетные документы или неверно рассчитавшим сумму налога, подлежащего уплате доверителем. Следовательно, можно сделать вывод о том, что действия уполномоченного представителя могут ограничивать ответственность доверителя, обязанного уплатить налоги, и являться преградой для признания налогоплательщика субъектом преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ.

Организации участвуют в налоговых правоотношениях только через законных представителей, действующих на основании закона или учредительных документов, и уполномоченных представителей, представляющих интересы организации по доверенности, выдаваемой в установленном законом порядке. Таким образом, к субъектам уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организаций могут быть отнесены: руководитель организации-налогоплательщика, действующий от ее имени на основании устава (учредительных документов); главный бухгалтер (при его отсутствии в штате бухгалтер, в обязанности которого входят подписание отчетной налоговой документации, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов); лица, фактически выполнявшие обязанности указанных должностных лиц организации; другие лица,

специально уполномоченные органом управления организации на совершение таких действий.

Иными словами, субъект преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, специальный, т. е. это вменяемое физическое лицо, достигшее 16 лет, в обязанности которого в силу закона, учредительных документов или согласно надлежаче оформленной доверенности входит уплата налогов с организации, в том числе подача отчетных налоговых документов. Например, по результатам налоговой проверки по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах, правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления в бюджет Российской Федерации налогов деятельности ООО «Поволжское отделение Института сотовой связи» (ООО «ОТИСС»), занимающегося инженерно-техническим проектированием, строительством объектов цифрового наземного телевидения, было установлено, что указанной организацией в 2012 и 2013 гг. в представленные в Инспекцию ФНС России налоговые декларации были включены заведомо ложные сведения, а именно завышенные величины налоговых вычетов, на основании которых исчислялись налоговая база и общая сумма налога на добавленную стоимость (НДС). В результате за проверяемый период ООО «ОТИСС» не перечислило в бюджетную систему Российской Федерации НДС организации в сумме 50 460 873 руб., что является особо крупным размером. К уголовной ответственности по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ был привлечен С. В. Герасимов, который согласно решению единственного участника ООО «ОТИСС» в отчетный период являлся директором организации, и в соответствии с учредительными документами как единоличный исполнительный орган управления обществом был обязан осуществлять общее руководство его деятельностью, организовывать ведение бухгалтерского учета и составление отчетности, самостоятельно исчислять налоговую базу и сумму НДС, по итогам налогового периода подавать в Инспекцию ФНС России налоговую декларацию, а также нести личную ответственность за организацию, состояние и достоверность бухгалтерского учета, предоставление финансовой отчетности [10].

Статьей 199.1 УК РФ предусмотрена ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента. Налоговые агенты — это «лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации» (ст. 24 НК РФ).

Пленум Верховного Суда Российской Федерации определил, что «субъектом преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, может быть физическое лицо, имеющее статус

индивидуального предпринимателя, а также лицо, на которое в соответствии с его должностным или служебным положением возложена обязанность по исчислению, удержанию или перечислению налогов (руководитель или главный (старший) бухгалтер организации, иной сотрудник организации, специально уполномоченный на совершение таких действий, либо лицо, фактически выполняющее обязанности руководителя или главного (старшего) бухгалтера)» [3, п. 17].

Таким образом, при определении субъекта рассматриваемого преступления ключевым становится должностной статус лица, который влияет на подготовку налоговой отчетности и перечисление налогов за налогоплательщика, т. е. имеет место специальный субъект. Иными словами, субъектом преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, являются налоговые агенты — индивидуальные предприниматели или иные граждане, с которыми лицо-налогоплательщик состоит в трудовых отношениях. Это вменяемые физические лица, достигшие 16 лет. В силу закона, договора или служебного полномочия они обязаны обеспечить исполнение обязанностей налогового агента.

Однако согласно налоговому законодательству Российской Федерации налоговыми агентами могут быть не только физические, но и юридические лица. Отсюда возникает проблема выделения субъекта преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, поскольку в соответствии с российским уголовным законодательством юридические лица таковыми являться не могут.

Налоговый агент — юридическое лицо, осуществляющее свою деятельность через исполнителей, которые от его имени выполняют указанные выше действия в налоговой сфере. В связи с этим следует согласиться с Е. В. Хуснутдиновой, что к ответственности по ст. 199.1 УК РФ за неисполнение обязанностей налогового агента в подобных случаях необходимо привлекать непосредственного исполнителя, хотя и не являющегося по статусу налоговым агентом в полном смысле этого слова [11, с. 9].

Субъекты сокрытия денежных средств либо имущества организаций или индивидуальных предпринимателей, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов, в отличие от других составов налоговых преступлений, непосредственно указаны в диспозиции ст. 199.2 УК РФ. Так, субъектом рассматриваемого преступления может признаваться лицо, являющееся собственником имущества организации или руководителем организации, либо лицо, выполняющее управленческие функции в этой организации, связанное с распоряжением ее имуществом, а также физическое лицо, обладающее статусом

индивидуального предпринимателя, при условии, что эти лица обладают общими признаками субъекта преступления: вменяемостью и достигли шестнадцатилетнего возраста. Таким образом, речь снова идет о специальном субъекте.

Индивидуальные предприниматели распоряжаются принадлежащим имуществом по своему личному усмотрению, поэтому признание их субъектами рассматриваемого преступления не представляет практических трудностей.

При сокрытии денежных средств или имущества организации необходимо устанавливать виновных лиц, которыми соответственно могут быть собственники, руководитель организации или иные лица.

К собственникам имущества организации в гражданском праве относят их учредителей (в том числе учредителей государственных и муниципальных унитарных предприятий либо учреждений), обладающих вещными правами по отношению к имуществу таких организаций, которые действуют лично или через своих представителей по доверенности. Именно они при наличии вины выступают и в качестве субъектов рассматриваемого преступления.

Руководителем организации по смыслу ст. 199.2 УК РФ может быть только ее законный представитель — единоличный исполнительный орган, выполняющий управленческие функции в организации и распоряжающийся ее имуществом лично или передающий соответствующие права другим лицам на основании доверенности. Иное физическое лицо может выступать субъектом рассматриваемого преступления только в случае, если оно не только обладает управленческими полномочиями, но и имеет права на распоряжение денежными средствами, находящимися на банковских счетах организации, а также на отчуждение ее имущества.

В завершение отметим, что для составов налоговых преступлений, предусмотренных УК РФ, характерно наличие специального субъекта — вменяемого физического лица, достигшего 16 лет, обязанного исчислять, платить налоги и сборы в силу закона или обязательств, возложенных договорными, доверительными отношениями или занимаемой должностью.

1. По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»: постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 № 20-П. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Российский налоговый портал [2006—2017]. URL: <http://taxpravo.ru> (дата обращения: 18.07.2017).

3. О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 № 64. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (ч. II) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Зрелов А. П., Краснов М. В. Налоговые преступления. М., 2004. 192 с.

6. Семенова Н. Ф. Преступления в сфере налогообложения: проблемы совершенствования законотворческой и правоприменительной деятельности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2009. 34 с.

7. Ковалев В. А. Налоговые преступления: взаимосвязь норм уголовного и налогового права: дис. ... канд. юрид. наук. Владимир, 2006. 214 с.

8. Пирогов А. В. Налоговые преступления (толкование, применение, совершенствование уголовного законодательства): дис. ... канд. юрид. наук. М. 2004. 169 с.

9. Приговор Октябрьского районного суда г. Уфы Республики Башкортостан по делу № 1-479/17. URL: <http://www.sud-praktika.ru> (дата обращения: 09.01.2018).

10. Приговор Ленинского районного суда г. Ульяновска по делу № 1-263/2017: URL: <http://www.sud-praktika.ru> (дата обращения: 09.01.2018).

11. Хуснутдинова Е. В. Уголовная ответственность налоговых агентов: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. 26 с.

© Ханова И. В., 2018

1. The Case on the Verification of the Constitutionality of Paragraphs 2 and 3 of Part One of Article 11 of the Law of the Russian Federation of June 24, 1993 «On Federal Tax Police Bodies»: Decree of the Constitutional Court of the Russian Federation No 20-P, dated 17 December. Access: Legal-Reference System «Consultant Plus».

2. The Russian Tax Portal [2006—2017]. URL: <http://taxpravo.ru> (date of reference: 18/07/2017).

3. Practice of the Courts Applying Criminal Law on Liability for Tax-Related Crimes: Decree of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation dated 28 December 2006, No 64. Access: Legal-Reference System «Consultant Plus».

4. Tax Code of the Russian Federation (Part Two) dated 5 August 2000, No 117-FZ. Access: Legal-Reference System «Consultant Plus».

5. Zrelov A. P., Krasnov M. V. Tax-Related Crimes. Moscow, 2004. 192 pp.

6. Semyenova N. F. Crimes in Tax Sphere: the Problems of Improving Law Making and Law Enforcement Activities: Autoabstract of Cand. of Jurid. Sciences. N. Novgorod, 2009. 34 pp.

7. Kovalev V. A. Tax-Related Crimes: the Relationship of Rules of the Criminal Law and Tax Law: dis. of cand. of jurid. sciences. Vladimir, 2006. 214 pp.

8. Pirogov A. V. Tax-Related Crimes (Interpretation, Application, Improvement of the Criminal Legislation): dis. of cand. of jurid. sciences. M. 2004. 169 pp.

9. The Verdict on Criminal Case 1-479/17 of the Oktyabrsky District Court of Ufa of the Republic of Bashkortostan. URL: <http://www.sud-praktika.ru> (date of reference: 09/01/2018).

10. The Verdict on Criminal Case 1-263/2017 of the Leninsky District Court of Ulyanovsk: URL: <http://www.sud-praktika.ru> (date of reference: 09/01/2018).

11. Khusnutdinova E. V. Criminal Liability of Tax Agents: Autoabstract of cand. of jurid. sciences. M., 2008. 26 pp.

© Khanova I. V., 2018